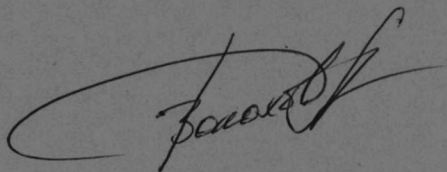


0-794072



На правах рукописи

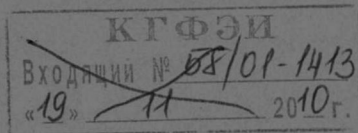
Волохов Алексей Олегович

**ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АМОРТИЗАЦИОННЫХ
ОТЧИСЛЕНИЙ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Иркутск – 2010



280483
Диссертационная работа выполнена на кафедре статистики и экономическо-
го анализа Байкальского государственного университета экономики и права

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор,
заслуженный экономист РФ

Ованесян Сергей Суренович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор

Сольская Ирина Юрьевна

доктор экономических наук, профессор

Шапошников Александр Арсеньевич

Ведущая организация: Восточно-Сибирский государственный
технологический университет, г. Улан-Удэ

Защита состоится 03 декабря 2010 г. в 12.00 часов на заседании диссертаци-
онного совета Д 212.070.06 при Байкальском государственном университете эко-
номики и права по адресу: 664003, г. Иркутск, ул. К. Маркса, д. 24, зал заседаний
ученого совета БГУЭП.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Байкальского государст-
венного университета экономики и права по адресу: 664003, г. Иркутск, ул. Лени-
на, 11, БГУЭП, корпус 2, аудитория 101.

Объявление о защите и автореферат размещены «01» ноября 2010 г.
на официальном сайте Байкальского государственного университета экономики и
права www.isea.ru.

Отзывы на автореферат направлять по адресу: 664003, г. Иркутск,
ул. Ленина, 11, ученому секретарю диссертационного совета Д 212.070.06.

Автореферат разослан 2 ноября 2010 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
доктор экономических наук, доцент

С. В. Чупров
С. В. Чупров

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715254

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В советский период большая часть имущества принадлежала государству, что обусловило его особое внимание к состоянию материально-технической базы, в частности – основных средств. Пристальным оно было в моменты худшего состояния основных средств: в 20-х годах после Гражданской войны (в результате национализации) и во второй половине 40-х годов по окончании Великой Отечественной войны (особенно на ранее оккупированных территориях). Монополия государства на собственность в условиях плановой экономики позволяла разработать и применять порядок учета основных средств, предполагающий осуществление достаточного контроля над наличием, техническим состоянием и возобновлением объектов основных средств. Унификация порядка учета обусловила некоторые перекосы в его применении: единственный способ учета амортизации и большое количество норм амортизации (во второй половине XX века). Однако в целом задача учета основных средств, а также последующего их возобновления была выполнена.

Приватизация, распространение частной и иных форм собственности в соответствии с Конституцией Российской Федерации предопределили отказ государства от декларирования какого-либо порядка хранения организациями сумм амортизационных накоплений, а также контроля над последующим целевым использованием указанных сумм.

Принятие американско-европейского опыта позволило сориентироваться на начальном этапе существования государства в условиях рыночной экономики. Впоследствии Программа реформирования бухгалтерского учета среди прочих обозначила цель обеспечения увязки «реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне». Однако существующее Положение по бухгалтерскому учету основных средств (ПБУ 6/01) не рассматривает амортизацию как источник возобновления основных средств; более того, в нормативном и методическом регулировании бухгалтерского учета отсутствует инструментарий учета сумм амортизационных отчислений, обеспеченных выручкой, а также их последующего целевого использования.

Введение в действие с начала 2002 года Части второй Налогового кодекса РФ закрепило порядок ведения налогового учета по данным налоговых регистров. Не раскрытая в полной мере налоговая концепция амортизации как доли прибыли, освобождаемой от налогов и направляемой на возобновление основных средств, объясняется в первую очередь отсутствием понимания ускоренной амортизации как льготы, предоставляемой государством, которой можно лишиться в случае нецелевого использования накопленных сумм амортизационных отчислений. Кроме этого, новации налогового законодательства в отношении учета основных средств (в частности, Федеральный закон от 22 июля

2008 года № 158-ФЗ) все более затрудняют сопоставление данных бухгалтерского и налогового учетов и, как следствие, – обуславливают отказ от использования ускоренных методов амортизации.

Вышесказанное объясняет формальное отношение организаций к бухгалтерскому учету амортизации, примат налогового учета амортизации, а также игнорирование амортизации как источника возобновления основных средств. В этой связи встает вопрос о необходимости отражения в «Учетной политике организации» (в разделе «Амортизация основных средств») соответствующей информации, объясняющей не только регулятив переноса стоимости объекта основных средств на вновь создаваемую продукцию, но и источник возобновления основных средств за счет накопленных сумм амортизационных отчислений, отражение в учете и последующее использование такого источника, сопоставление данных бухгалтерского и налогового учетов. Необходимость формирования соответствующего информационного блока и определило актуальность диссертационного исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Большое внимание вопросам исторического развития учета амортизации, как отечественного, так и зарубежного, в своих трудах уделяли М. И. Кутер, Я. В. Соколов, К. Ю. Цыганков.

Анализу теории и практики МСФО в части учета амортизации, а также вопросам интерпретации МСФО в национальном учете посвящены работы Л. В. Горбатовой, Е. А. Мизиковского, Н. П. Мощенко, В. Ф. Паля, Д. В. Пшиченко, И. А. Слободяка, С. А. Умрихина.

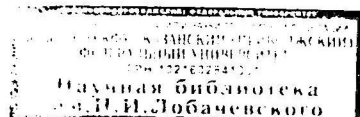
Вопросам теории и практики учета амортизации, соответствующим актуальным тенденциям учета на протяжении более чем вековой истории, посвящены работы А. Аракеляна, Е. Балацкого, Н. А. Блатова, Р. Я. Вейцмана, И. И. Веретенниковой, А. Вихляева, Д. Л. Волкова, Л. М. Кантора, Я. Б. Кваши, В. В. Ковалева, Д. С. Кочергова, М. И. Кутера, В. В. Приображенской, Е. Е. Сиверса, Л. А. Хорунжего, А. А. Шапошникова, Л. П. Шуко и др.

Проблемы сочетания учета амортизации основных средств в целях бухгалтерского и налогового учетов нашли отражение в работах Е. С. Вылковой, Е. И. Голиковой, Е. Л. Ермошиной, В. Р. Захарьина, М. А. Климова, З. И. Кругляка.

Вопросам управления амортизационными отчислениями, возобновлению основных средств посвящены труды В. Н. Едроновой, О. Ю. Матанцевой, С. С. Ованесяна.

Влияние амортизационной политики общегосударственного масштаба на экономику страны научно обосновано в трудах Е. Балацкого, М. М. Соколова, А. Сысоева.

Как показал анализ, проведенный в ходе диссертационного исследования, несмотря на значительный интерес ученых к вопросам учета амортизации, в настоящее время не проработан порядок отражения в учете восстановления объ-



ектов основных средств. Отсутствуют предложения по формированию единого информационного поля в части учета амортизации основных средств, позволяющие снизить трудозатраты при одновременном ведении финансового, налогового и управленческого учетов. Несмотря на значительное количество теоретических работ, посвященных проблемам сочетания бухгалтерского и налогового учетов, подавляющее большинство из них носит описательный характер и не предлагает какого-либо математического аппарата для обоснования выбора способа начисления амортизации с последующим закреплением в учетной политике, а также принятия экономически оправданных решений в рамках отложенного налогообложения.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является развитие теоретических и организационно-методических положений учета амортизации на этапах ее планирования и начисления, формирования соответствующей информационной базы для обоснованного выбора и закрепления в учетной политике организации способов начисления амортизации основных средств.

В соответствии с поставленной целью определены следующие задачи:

- раскрыть содержание понятия «амортизация» с позиции существующих концепций, используя исторически сложившиеся подходы к ее определению;
- дать определение понятия «амортизационный фонд» и сформулировать системное представление о нем;
- разработать порядок отражения амортизационного фонда в учете и отчетности;
- разработать математические модели для экономического обоснования выбора тех или иных способов начисления амортизации в целях бухгалтерского и налогового учетов;
- разработать математические модели, позволяющие сопоставить данные бухгалтерского и налогового учетов в части начисления амортизации основных средств, а также оценить эффективность сочетания способов начисления амортизации в рамках отложенного налогообложения;
- исследовать динамику амортизационного фонда в рамках отложенного налогообложения;
- определить структуру и содержание информационной базы, применяемой в целях формирования учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации и амортизационного фонда;
- разработать методику формирования информационной базы, используемой при формировании учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации и учета амортизационного фонда в управленческом учете.

Область исследования соответствует Паспорту специальностей ВАК, 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.5. «Регулирование и

стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных».

Объектом исследования является учетная политика коммерческих организаций.

Предмет исследования – совокупность теоретических, методических, практических и организационных вопросов управления учетной политикой в части амортизационных отчислений основных средств организации.

Теоретической базой научного исследования являются законодательные и нормативные акты Российской Федерации, регламентирующие бухгалтерские, налоговые и правовые сферы экономических отношений; Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) и Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО); информация из статей в научной и периодической печати, в сборниках научных трудов, монографических исследованиях отечественных и зарубежных ученых, а также результаты расчетов, полученные автором самостоятельно в процессе исследования с применением программного продукта Microsoft Excel.

Методологической основой исследования являются следующие методы научного исследования: формализация, анализ и синтез, моделирование, финансово-экономический анализ.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования, полученные автором, заключаются в следующем:

- предложено одновременно учитывать три концепции амортизации при формировании учетной политики организации: экономическую (перенос стоимости объекта основных средств на готовую продукцию, работы, услуги в соответствии с нормативным регулированием), финансовую (отражение источника восстановления основных средств) и налоговую (использование эффекта отложенного налогообложения, возникающего в результате применения различных способов начисления амортизационных отчислений);
- предложен порядок расчета величины амортизационного фонда с последующим отражением ее на счетах управленческого учета; в управленческой отчетности отражение величины амортизационного фонда реализовано путем добавления соответствующих строк и столбцов в формы № 3 (Отчет об изменении капитала) и № 4 (Отчет о движении денежных средств);
- введены коэффициенты, применяемые при анализе использования величины амортизационного фонда: коэффициент использования амортизационного фонда в отчетном периоде, коэффициент использования амортизационного фонда с первого года до данного;
- предложена математическая модель, позволяющая прогнозировать и анализировать в динамике суммы амортизационных отчислений при обосновании выбора одного из двух способов ускоренной амортизации (способ уменьшаемого остатка и способ суммы чисел лет) в целях бухгалтерского учета; также предложена математическая модель, позволяющая прогнозировать и анали-

зировать в динамике суммы амортизационных отчислений при обосновании выбора одного из двух методов амортизации (нелинейный и линейный методы) в целях налогового учета;

- доказано, что в условиях отложенного налогообложения значение эффекта отложенного налогообложения в виде результата использования временно высвобождаемых сумм в обороте организации оказывает влияние на состояние амортизационного фонда на стадии обеспечения; обосновано, что такой результат может быть определен либо как действительно полученная экономическая выгода (сумма процента, например, по возвратным депозитам), либо как расчетная величина, условно равная уровню инфляции в текущем периоде;

- предложена математическая модель оценки эффективности сочетания способов начисления ускоренной амортизации (способа уменьшаемого остатка и нелинейного метода) в рамках отложенного налогообложения – определения в динамике сумм отложенных налоговых обязательств.

Обоснованность и достоверность научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации, подтверждается изучением и использованием положений научных трудов отечественных и зарубежных ученых по исследуемой проблеме, анализом официальных статистических показателей, методических материалов, отчетной информации, подготовленных на федеральном, региональном, муниципальном уровнях, изучением законодательных и иных правовых актов РФ, субъектов РФ, органов местного самоуправления.

Элементы научной новизны диссертационного исследования и личный вклад автора в решение рассматриваемых проблем заключаются в следующем:

- уточнено понятие амортизационного фонда как источника возобновления основных средств; предложено понятие «жизненный цикл амортизационного фонда» как последовательность хозяйственных операций (покрытие, обеспечение и погашение амортизационного фонда);

- показано, что состояние амортизационного фонда на различных стадиях его жизненного цикла подвержено влиянию таких факторов, как: приобретение объектов основных средств, начисление амортизационных отчислений и последующее их обеспечение выручкой; наличие расчетной величины эффекта отложенного налогообложения; определение величины процента в виде экономических выгод, полученного в результате формирования финансовых вложений; величина амортизационных отчислений, начисляемых на дооцененную стоимость объектов основных средств;

- разработаны структура и содержание информационной базы, используемой в целях формирования учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации и отражения амортизационного фонда в управленческом учете, в рамках выделения этапов ее формирования: описательного, регламентированного, управленческого;

- обоснованы методические рекомендации по формированию информационной базы, используемой при уточнении учетной политики амортизацион-

ных отчислений основных средств организации и учета амортизационного фонда в управленческом учете организации.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке предложений по формированию учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации, включающих математические модели и порядок учета амортизационного фонда в организации. Результаты диссертационной работы могут быть использованы организациями в процессе обоснования выбора того или иного способа начисления амортизации основных средств, а также при сопоставлении данных, полученных в рамках бухгалтерского и налогового учетов, в части начисленной амортизации основных средств. Предлагаемые инструменты (математические модели) позволяют оценить экономические последствия таких выборов.

Теоретические положения и практические результаты, полученные в ходе исследования, могут быть использованы в процессе преподавания по дисциплинам «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Налоговый учет», а также полезны специалистам, занимающимся вопросами учета основных средств.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения, выводы и результаты диссертационного исследования, полученные автором, докладывались и обсуждались на научных конференциях Байкальского государственного университета экономики и права (БГУЭП, Иркутск, 2007, 2008, 2009), Всероссийской научно-практической конференции «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» (БГУЭП, Иркутск, 2009), Международной научно-практической конференции «Социальные и экономические аспекты развития бизнеса» (ИГУ, 2010).

Результаты научных исследований и полученные аналитические материалы используются в учебном процессе Байкальского государственного университета экономики и права (БГУЭП) на факультете информатики, учета и сервиса, а также Иркутского государственного университета (ИГУ) на факультете сервиса и рекламы при преподавании следующих дисциплин: «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Бухгалтерский учет и аудит», «Налоговый учет». Кроме этого, результаты научных исследований и полученные аналитические материалы используются в работе коммерческой организации ООО «Спецмонтаж» группы компаний «Деметра».

Публикации по теме исследования. Основные теоретические и прикладные положения диссертации опубликованы в 7 научных работах общим объемом 3,0 п.л. Из них 2 статьи общим объемом 1,2 п.л. (0,8 п.л. авторских) опубликованы в ведущем рецензируемом научном журнале, определенном ВАК Минобрнауки РФ, – «Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права)».

Структура и содержание работы.

Во **введении** обоснована актуальность темы исследования, сформулированы цель и задачи, предмет и объект исследования, показана степень изученности проблемы исследования, определена его методологическая база, основные научные положения, защищаемые автором, раскрыты научная новизна и практическая значимость полученных результатов и апробация работы.

В **первой главе** «Амортизационные отчисления основных средств как элемент учетной политики организации» исследованы исторические аспекты возникновения амортизации; рассмотрен зарубежный опыт учета амортизации; дано описание зарубежных и отечественных концепций амортизации, проведен их сравнительный анализ; выявлены концепции, опираясь на которые необходимо разрабатывать учетную политику организации в части амортизации основных средств; раскрыто содержание понятие амортизации, уточнено понятие «амортизационный фонд».

Вторая глава «Учет амортизационных отчислений основных средств и формирование амортизационного фонда» посвящена вопросам регламентирования учета амортизации в рамках бухгалтерского и налогового учетов; дано описание амортизационного фонда, предложено понятие «жизненный цикл амортизационного фонда»; рассмотрен порядок исчисления и отражения в управленческом учете и отчетности амортизационного фонда; предложены коэффициенты, с помощью которых возможно проведение анализа состояния амортизационного фонда; проанализировано изменение амортизационного фонда в условиях отложенного налогообложения; предложены математические модели, позволяющие прогнозировать и анализировать в динамике суммы амортизационных отчислений при обосновании выбора одного из двух способов ускоренной амортизации в целях бухгалтерского учета, а также нелинейного и линейного методов в целях налогового учета.

В **третьей главе** «Рекомендации по разработке и формированию учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации» предложена математическая модель, применяемая в случае сочетания способов начисления амортизационных отчислений при ускоренной амортизации в целях бухгалтерского и налогового учетов, которая позволяет определить эффективность такого сочетания в рамках отложенного налогообложения – определения в динамике сумм отложенных налоговых обязательств; дана характеристика и предложены методические рекомендации по формированию информационной базы, используемой при уточнении учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации и отражении амортизационного фонда в управленческом учете.

В **заключении** представлены основные результаты и выводы диссертационного исследования.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено понятие амортизационного фонда как источника возобновления основных средств, предложено понятие «жизненный цикл амортизационного фонда», характеризующее его состояние в динамике.

На основе исследования существующих концепций амортизации автором сформулировано определение понятия «амортизационный фонд». Амортизационный фонд – это источник средств, выступающий как инструмент аккумуляции и распределения денежной массы, равной амортизационным отчислениям, с целью возобновления основных средств.

До настоящего времени среди ученых и практиков в сфере бухгалтерского, управленческого и налогового учетов не сложилось единого мнения в отношении определения понятия «амортизационный фонд». Высказываются мнения, что амортизационный фонд вообще не является объектом учета в силу отсутствия целесообразности наличия такового, что его отражение не является информативным и полезным для ведения хозяйственной деятельности организации в целом. Существующее нормативно-законодательное регулирование в сфере бухгалтерского и налогового учетов также не содержит какого-либо понимания амортизационного фонда: так, в бухгалтерском учете речь идет о регулятиве переноса первоначальной стоимости объекта основных средств на стоимость вновь создаваемую, а в налоговом – о регулятиве уменьшения налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль организаций.

Существовавший при социалистическом учете порядок формирования амортизационного фонда обладал, как минимум, следующими особенностями. Во-первых, учет амортизации был представлен как двухканальный процесс: с одной стороны, уменьшение балансовой стоимости объекта, с другой, – формирование источника воспроизводства основных средств. Во-вторых, практика отражения такого фонда в учете была декларирована государством как обязательная в применении с целью общего представления о величине ресурсов, которые могли быть направлены на капитальный ремонт и реновацию основных средств. В-третьих, величина начисленной амортизации (амортизационные отчисления) была обеспечена денежными средствами, в счет поступления выручки, которые направлялись на специальные банковские счета в рамках квартальных планов. В результате становления рыночной экономики произошел отказ от вышеописанного порядка учета амортизационного фонда.

В настоящее время основной проблемой, препятствующей реализации учета амортизационного фонда, является его формальное восприятие, вызванное отсутствием в учете подхода к отражению обеспечения такого фонда реальными средствами, которые могут быть направлены на приобретение основных средств. Принципиальным является вопрос обоснования такого обеспечения.

В диссертационном исследовании автором сделан вывод о том, что вопрос

обоснования обеспечения амортизационного фонда необходимо решать в первую очередь при одновременном рассмотрении экономической и финансовой концепций амортизации. В рамках экономической концепции должен быть указан порядок переноса стоимости объекта основных средств в соответствии с нормативным регулированием и распределением финансового результата во времени; в рамках финансовой – отражен источник возобновления основных средств. Одним из условий определения выручки (дохода от обычных видов деятельности организации) является признание соответствующих расходов, в том числе и суммы амортизационных отчислений, иначе говоря, выручка и становится обеспечением амортизационного фонда (рис. 1).

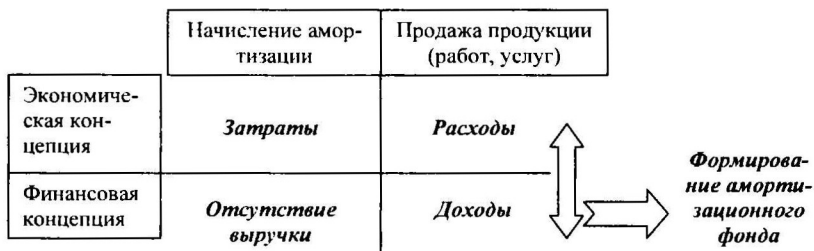


Рис. 1. Соотношение экономической и финансовой концепций амортизации

Состояние амортизационного фонда определяется через его «жизненный цикл», содержащий три последовательные хозяйственные операции (стадии): покрытия, обеспечения и погашения.

Стадия покрытия предполагает определение размера амортизационного фонда по результатам текущей деятельности, который будет зависеть от стоимости эксплуатируемых основных средств, способов начисления амортизации и объема выручки по данным бухгалтерского учета в текущем периоде. Определение величины покрытия в текущем периоде будет производиться при помощи взаимосвязки следующих счетов (рис. 2) в результате последовательного прохождения двух этапов: отражение заданной величины по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», признание части сумм амортизационных отчислений в составе расходов при определении выручки от продаж.

Стадия обеспечения предполагает аккумулирование определенной суммы средств с целью приобретения объектов основных средств. Можно выделить два основных способа: формирование финансовых вложений (например, в виде открытия возвратного депозита) и оформление отдельного расчетного счета. Второй способ имеет смысл использовать при краткосрочном обеспечении амортизации.

онного фонда в условиях регулярного планового обновления объектов основных средств.

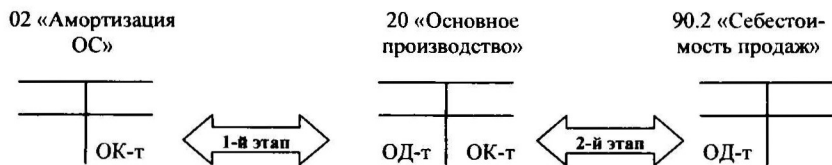


Рис. 2. Этапы формирования амортизационного фонда

Стадия погашения предполагает оплату приобретенных основных средств. Информация о размере погашения поступает с дебета счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами денежных средств (50, 51, 52). Одновременно затраты на приобретение основных средств должны отражаться по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В нормальных условиях (например, при отсутствии необходимости расширения производства) использование амортизационного фонда происходит в размере, не превышающем величину к покрытию; однако возможны ситуации, когда по результатам отчетного периода на приобретение объектов основных средств было израсходовано больше ресурсов, чем обеспечено или покрыто. В таком случае жизненный цикл амортизационного фонда является ненормальным.

2. Предложен порядок исчисления и отражения амортизационного фонда в учете и отчетности, а также сформулированы предложения по анализу амортизационного фонда.

С целью исчисления покрытой величины амортизационного фонда, где отправной точкой является начало начисления амортизации по факту ввода объекта основных средств, автором предложена следующая формула:

$$A\Phi_1 = \left(\sum_{\tau=1}^{12} a_{\tau} \right) \frac{\sum_{\tau=1}^{12} CП_{\tau}}{\sum_{\tau=1}^{12} (ОП - B)_{\tau}}, \quad (1)$$

где $A\Phi_1$ – покрытая величина амортизационного фонда накопительным итогом за первый год;

$\sum_{\tau=1}^{12} a_{\tau}$ – величина начисленных амортизационных отчислений в первом го-

ду;

τ – порядковый номер месяца в году;

$\sum_{\tau=1}^{12} СП_{\tau}$ – величина списанных на себестоимость продаж расходов по изго-

товлению продукции (выполнению работ, оказанию услуг) в первом году;

$\sum_{\tau=1}^{12} (ОП - В)_{\tau}$ – величина дебетового оборота счета 20 «Основное производ-

ство», уменьшенного на сумму материальных ценностей, выбывших вследствие потерь, порчи в первом году.

Однако исчисление покрытой величины амортизационного фонда в пределах года является ошибочным, в силу невозможности сопоставления амортизационных отчислений, обеспеченных выручкой, как ресурса, способного восполнить парк выбывающих объектов основных средств, с величиной выбывающих объектов. Для исчисления покрытой величины амортизационного фонда для любого количества лет, начиная с первого года до данного (g), с учетом формулы (1) предложена следующая формула:

$$\left(\sum_{\tau=1}^{12g} a_{\tau} \right) = \sum_{t=1}^g A\Phi_t + \Delta_g, \quad (2)$$

где $A\Phi_t$ – покрытая величина амортизационного фонда в произвольном году t ;

Δ_g – часть не обеспеченной выручкой суммы начисленной амортизации по истечении данного года (g). В случае если $\Delta_g = 0$, следует говорить о том, что заданная величина амортизационного фонда покрыта в полном размере, то есть – обеспечена выручкой.

В диссертационной работе автором обоснована невозможность отражения величины амортизационного фонда на существующих счетах бухгалтерского учета, а также на счетах, предлагаемых рядом ученых. В первом случае контрактивный счет 02 «Амортизация основных средств» не содержит информации о части выручки, представляющей в трансформированном виде амортизационный фонд. Во втором случае предлагаемые счета в соответствии с классификацией счетов по структуре и назначению являются счетами капитала, а величина, отражаемая на них, формируется за счет прибылей и речь идет о расширении парка основных средств.

Учитывая, что амортизационные отчисления, обеспеченные выручкой, являются собственными источниками восстановления объектов основных средств, в диссертационном исследовании была предложена следующая группа счетов управленческого учета:

85.1 «Покрытие амортизационного фонда» – относится к группе «основные счета», подгруппе «счета капитала», является пассивным; определяет размер источника возобновления основных средств; информация по данному счету находит

отражение в Форме 3 «Отчет об изменении капитала»;

85.2 «Обеспечение амортизационного фонда» – относится к группе «регулирующие счета», подгруппе «контрпассивные», является активным, регулирующим контрастным к счету 85.1 «Покрытие амортизационного фонда»; отражается величина средств, направленных на приобретение объектов основных средств; информация по данному счету находит отражение в Форме 4 «Отчет о движении денежных средств»;

85.9 «Остаток к обеспечению амортизационного фонда» – данный счет относится к группе «сопоставляющие счета», подгруппе «операционно-результатные счета»; в дебете этого счета учитывается величина амортизационного фонда, необходимая к обеспечению, в кредите – ее фактическое обеспечение.

Хозяйственные операции с использованием вышеуказанных счетов приведены в табл. 1. Необходимо отметить, что операция № 4 необходима лишь в том случае, когда размер погашения амортизационного фонда превысил величину его обеспечения.

Таблица 1

Хозяйственные операции с использованием счетов 85.1, 85.2, 85.9

№ пп	Наименование хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма
		Дебет	Кредит	
1	Определена сумма покрытия амортизационного фонда, являющая собой величину источника возобновления объектов основных средств	85.9	85.1	100,0
2	Отражена сумма, добровольно направленная на обеспечение амортизационного фонда	85.2	85.9	40,0
3	Определена сумма погашения амортизационного фонда в связи с приобретением объектов основных средств	85.1	85.2	73,0
4	Отражена сумма, принудительно направленная на дообеспечение амортизационного фонда по результатам приобретения объектов основных средств	85.2	85.9	33,0

Регистрация в управленческом учете первичной информации, касающейся состояния амортизационного фонда, осуществляется в соответствующих регистрах (таблицах), самостоятельно разрабатываемых организацией.

С целью отражения состояния амортизационного фонда в управленческой отчетности автором предложено ввести соответствующие строки и столбцы в формы № 3 и № 4 регламентированной отчетности. Дополнения в Форму № 3 «Отчет об изменении капитала» включили в себя: столбец 7 «амортизационный фонд», а также строки 055, 135 (увеличение амортизационного фонда в предшествующем и отчетном периодах – оборот по кредиту счета 85.1), строки 056, 136 (уменьшение амортизационного фонда в предшествующем и отчетном периодах –

оборот по дебету счета 85.1). Дополнение в Форму № 4 «Отчет о движении денежных средств» реализовано путем ввода строки «Приобретение объектов основных средств в счет погашения амортизационного фонда» (оборот по кредиту счета 85.1).

Важным является вопрос анализа состояния амортизационного фонда и принятия по его результатам управленческих решений. С этой целью автором предложено использовать соответствующие коэффициенты:

– коэффициент использования амортизационного фонда в отчетном периоде:

$$K_{испАФ} = \frac{УМАФ}{УВАФ}, \quad (3)$$

где $УМАФ$ – уменьшение амортизационного фонда, вызванное действительным расходованием денежных средств на приобретение объектов основных средств (дебетовый оборот счета 85.1 в отчетном периоде); $УВАФ$ – увеличение амортизационного фонда, вызванное определением выручки от продажи продукции, себестоимость которой включает сумму начисленной амортизации (кредитовый оборот счета 85.1 в отчетном периоде);

– коэффициент использования амортизационного фонда с первого года до данного:

$$K_{испАФ}^g = \frac{\sum_{t=1}^g K_{испАФ}^t}{g}, \quad (4)$$

где $\sum_{t=1}^g K_{испАФ}^t$ – сумма значений коэффициентов использования амортизационного фонда за период с первого года до данного (g), t – произвольный год срока полезного использования.

Значение $K_{испАФ}^g$ стремится к единице: происходит возобновление объектов основных средств за счет текущего покрытия амортизационного фонда. Отметим, что в случае приобретения объектов основных средств за счет целевых кредитов и займов дебетование счета 85.1 «Покрытие амортизационного фонда» не происходит, то есть влияние на значение $K_{испАФ}^g$ отсутствует.

3. Состояние амортизационного фонда зависит не только от величины амортизационных отчислений по приобретенным основным средствам, но и от наличия и величины следующих факторов: амортизационных отчислений, начисляемых на дооцененную стоимость основных средств; результатов финансовых вложений; значения расчетной величины эффекта отложенного налогообложения.

В ходе диссертационного исследования было доказано, что состояние сформированного амортизационного фонда с его последующим отражением в

учете не является линейным, зависящим только от одного параметра – приобретения объектов основных средств и начисления по ним амортизационных отчислений с обеспечением последних выручкой. Кроме основного параметра были выделены:

- величина дооценки объектов основных средств, обеспечивающей больший размер амортизационных отчислений в будущих периодах и, следовательно, формирование амортизационного фонда в большем размере. Влияние на состояние амортизационного фонда оказывается в первую очередь на стадии покрытия;

- экономические выгоды в виде суммы процентов, полученных в результате формирования финансовых вложений за счет части оборотных средств, обеспечивающих амортизационный фонд. Влияние на состояние амортизационного фонда оказывается на стадии обеспечения;

- расчетная величина эффекта отложенного налогообложения в виде результата использования временно высвобождаемых сумм в обороте организации; такая величина может быть рассчитана либо как процент ставки возвратного депозита, либо как уровень инфляции, объявленной на текущий год. В свою очередь, эффект отложенного налогообложения определяется наличием отложенных налоговых обязательств, которые являются критерием эффективности сочетания способов ускоренной амортизации (рис. 3). Влияние на состояние амортизационного фонда оказывается на стадии обеспечения.



Рис. 3. Существование отложенных налоговых обязательств в результате применения различных способов начисления амортизации основных средств как предпосылка наличия расчетной величины эффекта отложенного налогообложения

Расчет величины процентов, полученных в результате формирования финансовых вложений либо привязанных к уровню инфляции, реализован с использованием сложной процентной ставки для временно высвобожденной суммы в обороте организации:

$$\Delta S = P(1+r)^k - P, \quad (5)$$

где P – первоначальная сумма; $P(1+r)^g$ – наращенная сумма с использованием сложной ставки; r – сложная ставка; g – период, за который рассчитывается наращение с первого до данного.

4. Разработаны математические модели для обоснования выбора того или иного способа начисления амортизации в целях бухгалтерского и налогового учетов; предложена математическая модель, позволяющая сопоставлять данные бухгалтерского и налогового учетов в части начисления амортизации основных средств, а также оценивать эффективность сочетания способов начисления амортизации в рамках отложенного налогообложения.

Заданная величина амортизационного фонда предполагает расчет суммы амортизационных отчислений накопительным итогом, поэтому ключевым условием является определение некоторого момента времени, по достижении которого в соответствии с одним из способов амортизации исчислена наибольшая сумма накопленных амортизационных отчислений, формирующих заданную величину фонда.

В целях бухгалтерского учета доказано условие, при выполнении которого использование способа уменьшаемого остатка до заданного момента времени g является более привлекательным, чем способ суммы чисел лет, так как формирует большую сумму накопленных амортизационных отчислений:

$$\beta'_{200} > 1 - g \sqrt[T(T+1)]{(T-g)(T-g+1)}, \quad (6)$$

где $\beta'_{200} = kH_{AM}$: H_{AM} – годовая норма амортизации в долях (в целях бухгалтерского учета); k – коэффициент ускорения, в случае его неприменения равен 1; T – срок полезного использования в годах.

В целях налогового учета доказано условие, при выполнении которого использование нелинейного метода до заданного момента времени θ является более привлекательным, чем применение линейного метода, так как формирует большую сумму накопленных амортизационных отчислений:

$$\beta^*_{мес} > 1 - \theta \sqrt[12T]{(12T-\theta)}, \quad (7)$$

где $\beta^*_{мес} = kH_{AM}$: H_{AM} – месячная норма амортизации в долях (в целях налогового учета); k – коэффициент ускорения, в случае его неприменения равен 1; T – срок полезного использования в годах.

При разработке учетной политики существенную роль играет оценка возможных экономических последствий в результате сочетания различных способов начисления амортизации в целях бухгалтерского и налогового учетов. Для организации представляется целесообразным определить не только прогнозную величину амортизационных отчислений, исчисляемую различными способами в целях бухгалтерского и налогового учетов, но и оценить расчетную величину эффекта отложенного налогообложения, значимость ее влияния на состояние

амортизационного фонда.

С целью исчисления текущей величины отложенного налогового обязательства за любое количество лет (при наличии которого временно высвобождаются денежные средства, начиная с первого года до данного) в диссертационной работе предложена следующая формула:

$$\Delta S_g = \alpha P \left[\left(1 - \frac{k}{T}\right)^g - (1 - \beta_{\text{мес}}^*)^{12g} \right], \quad g = \overline{1, T-1}, \quad (8)$$

где α – ставка налога на прибыль, P – первоначальная стоимость.

В том случае если необходим более подробный анализ, когда данный год – дробная часть целого, равная нескольким месяцам, достаточно воспользоваться следующей формулой:

$$\Delta S_{g,p} = \alpha P \left[\left(1 - \frac{pk}{4T}\right) \left(1 - \frac{k}{T}\right)^{g-1} - (1 - \beta_{\text{мес}}^*)^{12(g-1)+p} \right], \quad (9)$$

где p – количество месяцев крайнего года.

5. Описан порядок формирования информационной базы, используемой при уточнении учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации и формировании амортизационного фонда в рамках выделения и формулирования представления об этапах такого порядка; разработаны методические рекомендации по формированию вышеуказанной информационной базы.

Под информационной базой, используемой при уточнении учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации и формировании амортизационного фонда, необходимо понимать часть бухгалтерского информационного комплекса (в целом состоящего из трех блоков: первичных документов, регистров и бухгалтерской отчетности) и внутрифирменного информационного комплекса, формируемого вне регламентации бухгалтерского учета. При этом информация – это сведения, уменьшающие неопределенность в той области, к которой они относятся.

Автором обосновано, что формирование указанной информационной базы предполагает наличие следующих этапов:

1. Описательный этап – обоснование значимости амортизации как объекта учета организации: обоснование выбора тех или иных способов начисления амортизации в соответствии с целеполаганием организации, а также определение экономических последствий от сочетания способов начисления амортизации в рамках отложенного налогообложения с использованием предложенных в диссертационном исследовании математических моделей.

2. Регламентированный этап – формирование учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учетов.

3. Управленческий этап – описание порядка учета амортизационного фонда в управленческом учете организации с помощью методики формирова-

ния информационной базы, используемой при формировании учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации.

Результатом проведенного исследования стало формулирование методических рекомендаций по формированию информационной базы, используемой при формировании учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации и учета амортизационного фонда в управленческом учете организации (табл. 2).

Таблица 2

Методические рекомендации по формированию информационной базы, используемой при формировании учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации и учета амортизационного фонда в управленческом учете организации

№ пп	Описание действия	Наименование службы	Источник данных
1	2	3	4
1	Ввод в эксплуатацию объекта основных средств в отчетном периоде	БС	Оборот по Д-ту счета «01»
2	Выбор способа начисления амортизации с применением математической модели	БС	Формулы (6), (7)
3	Текущий учет начисления амортизации и определение заданной величины амортизационного фонда в отчетном периоде	БС	Оборот по К-ту счета «02»
4	Определение списанных расходов по изготовлению продукции на себестоимость продаж в отчетном периоде	БС	Оборот по Д-ту счета «90.2»
5	Определение результата производственной деятельности в отчетном периоде	БС	Оборот по Д-ту счета «20» за вычетом суммы брака
6	Определение эффекта отложенного налогообложения	ПЭО	Формулы (5), (8), (9)
7	Расчет покрытой величины амортизационного фонда в отчетном периоде, скорректированный с учетом эффекта отложенного налогообложения	ПЭО	Формула (2)
8	Отражение покрытой величины амортизационного фонда на счетах управленческого учета	ФС	Д-т «85.9» К-т «85.1»
9	Погашение амортизационного фонда	ФС	Д-т «85.1» К-т «85.2»
10	Отражена сумма, принудительно направленная на дообеспечение амортизационного фонда по результатам приобретения объектов основных средств	ФС	Д-т «85.10» К-т «85.9»
11	Отражена в Форме № 3 «Отчет об изменении капитала (управленческий учет)» величина ресурсов на приобретение объектов основных средств	ФС	Данные по счету «85.1»

Окончание таблицы 2

№ пп	Описание действия	Наименование службы	Источник данных
1	2	3	4
12	Отражен остаток к обеспечению амортизационного фонда в Форме № 4 «Отчет о движении денежных средств (управленческий учет)»	ФС	Оборот по К-ту «85.9», данные по счетам 58.аф, 76.аф
13	Анализ использования амортизационного фонда с целью возобновления основных средств	ФС	Формулы (3), (4)

Дополнительно эти рекомендации позволяют организовать взаимодействие отдельных служб организации путем закрепления за каждой из них задачи формирования соответствующего объема данных (для бухгалтерской службы – БС, планово-экономического отдела – ПЭО, финансовой службы – ФС).

Сформулированные в диссертации выводы относительно учета амортизационных отчислений основных средств и предложенные математические модели позволяют создать единое информационное поле и снизить трудозатраты при одновременном ведении финансового, налогового и управленческого учетов в организации. В свою очередь, использование данных финансового учета при таких условиях позволит сформировать амортизационный фонд как источник возобновления объектов основных средств и принимать экономически оправданные управленческие решения в части учета объектов основных средств.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах, определенных ВАК Минобрнауки РФ:

1. Волохов А. О. Математические модели для формирования амортизационной политики организации / А. О. Волохов, С. С. Ованесян // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). – 2009. – № 5. – С. 18-24 (0,8 п. л., в т. ч. авторских – 0,4 п. л.).

2. Волохов А. О. Обоснование использования амортизационного фонда в управленческом учете / А. О. Волохов // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). – 2009. – № 6. – С. 57-60 (0,4 п. л.).

Статьи в других изданиях

3. Волохов А. О. ПБУ 18/02 — причины возникновения, эффективность в применении / А. О. Волохов // Вестник молодых ученых (приложение к журналу

«Известия Иркутской государственной экономической академии»). – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2004. – С. 50-53 (0,2 п. л.).

4. Волохов А. О. Эффективность применения амортизационной премии / А. О. Волохов, Н. Е. Левченко // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита (материалы всероссийской научно-практической конференции 27-28 апр. 2006г.) ; под науч. ред. Е. М. Сорокиной. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2006. – С. 88-92 (0,3 п. л., в т. ч. авторских – 0,25 п. л.).

5. Волохов А. О. Амортизационные отчисления как источник обновления объектов основных средств / А. О. Волохов // Актуальные проблемы бухгалтерского и налогового учета, аудита и экономического анализа : сб. науч. тр. (К 80-летию образования университета и к 10-летию ИТИПБ) ; под общ. ред. Г. В. Максимовой, Г. Г. Шильниковой. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 30-35 (0,3 п. л.).

6. Волохов А. О. Зависимость экономической выгоды организации от способа начисления амортизации на примере расчета налога на прибыль / А. О. Волохов // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : мат-лы всерос. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 22 апр. 2009 г. ; под науч. ред. Е. М. Сорокиной. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 231-239 (0,5 п. л.).

7. Волохов А. О. Формирование учетно-аналитической информации для оптимизации учетной политики организации в части амортизации основных средств / А. О. Волохов // Социальные и экономические аспекты развития бизнеса : мат-лы междунар. науч.-практ. конф. (Иркутск , 6 апреля 2010 г.). – Иркутск : Изд-во Иркут. гос. ун-та, 2010. – С. 73-79 (0,35 п. л.).

ВОЛОХОВ АЛЕКСЕЙ ОЛЕГОВИЧ

**ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АМОРТИЗАЦИОННЫХ
ОТЧИСЛЕНИЙ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ**

АВТОРЕФЕРАТ

Подписано в печать 28.10.10. Формат 60×90 1/16
Печать трафаретная. Усл. печ. л. 1,5. Тираж 100 экз. Заказ 90

Отпечатано в Издательстве ИГУ
664003, г. Иркутск, бульвар Гагарина, 36; тел. (3952) 24-14-36

10 2